Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N° 25 *Le 30 octobre 2002*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Dans ce numéro

Commerce électronique

Expectative raisonnable de profit

Fiducies de santé et de bien-être

Rajeunissement des pertes

Règles relatives aux biens de remplacement et expansion de l'entreprise

Pertes sur change étranger

Plan de réinvestissement des dividendes

Silicon Graphics Ltd. c. La Reine

Sociétés de personnes

La Direction générale de la politique et de la législation produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Gestionnaire, Section des publications techniques et des projets
Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la législation
Agence des douanes et du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Ce numéro comprend des sujets d'intérêt courant discutés à la conférence annuelle de l'**Association canadienne d'études fiscales** le 30 septembre 2002 à Toronto par Roy Shultis, sous-commissaire adjoint, Direction des décisions en impôt, Direction générale de la politique et de la législation, par Mike Hiltz, directeur, Division des réorganisations des sociétés et de l'industrie des ressources, Direction des décisions en impôt, Direction générale de la politique et de la législation, et par Marc Vanasse, directeur, Division des entreprises et des sociétés de personnes, Direction des décisions en impôt, Direction générale de la politique et de la législation, de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC).

Commerce électronique

En 1998, par suite du rapport intitulé « *Le commerce électronique et l'administration fiscale du Canada* » rédigé par le Comité consultatif du ministre sur le commerce électronique, le ministre du Revenu national a établi un cadre de travail pour l'examen du commerce électronique.

L'étude effectuée par l'ADRC traitait de l'effet du commerce électronique sur tous les aspects de l'administration fiscale canadienne : taxe sur les produits et services, droits et tarif des douanes ainsi que l'impôt sur le revenu. Les questions touchant l'impôt sur le revenu portaient sur l'observation de la loi, sur le recouvrement de même que sur des questions d'interprétation. Les questions d'interprétation concernaient les non-résidents qui exploitent une entreprise au Canada, les résidents qui en exploitent une à l'étranger, le prix de transfert entre sociétés ainsi que la qualification, pour les besoins des retenues à la source et de l'application des conventions fiscales, des opérations effectuées par voie électronique. L'étude interprétative de l'impôt sur le revenu a profité des conseils d'un groupe d'éminents fiscalistes canadiens et a pris en compte les travaux en cours de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) se rapportant au commerce électronique et aux établissements stables ainsi qu'à l'attribution du revenu à ces établissements et à la qualification des paiements faits dans le contexte du commerce électronique.

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence des douanes et du revenu du Canada | Canada Customs and Revenue Agency

This publication is available in English.

Canada

L'étude a pris en considération les circonstances dans lesquelles un non-résident qui transige avec des Canadiens au moyen d'un site Web peut être considéré comme exploitant une entreprise au Canada. Les facteurs reliés à cette détermination seront pertinents non seulement pour les non-résidents qui exercent leurs activités au Canada mais également pour les sociétés étrangères affiliées à des résidents canadiens et des résidents du Canada qui font des affaires dans d'autres pays.

Il s'est dégagé de cette étude que, dans certaines circonstances, un site Web basé sur un serveur situé au Canada pouvait constituer un établissement stable d'un non-résident. Cette conclusion s'accorde avec les récentes modifications apportées à l'article 5 de la convention fiscale type de l'OCDE.

L'attribution d'un revenu ou d'une perte à un établissement stable dans un contexte de commerce électronique soulève de difficiles questions. L'unanimité ne règne pas entre les pays membres de l'OCDE en ce qui regarde l'application de l'article 7 de la convention fiscale type aux formes conventionnelles de commerce. L'interprétation actuelle que fait l'ADRC de l'article 7 de la convention type n'aboutit pas toujours à un résultat qui soit compatible avec le principe des opérations sans lien de dépendance, principe qui est énoncé dans les Lignes directrices touchant l'établissement des prix de transfert entre sociétés. L'OCDE étudie en ce moment l'hypothèse de travail qu'elle a mise de l'avant soit celle d'appliquer ces lignes directrices par analogie aux établissements stables. Étant donné l'incertitude qui entoure cette question difficile, l'ADRC s'en tient à son interprétation actuelle de l'article 7 et elle en étendra la portée à l'environnement du commerce électronique.

La qualification des paiements découlant du commerce électronique est une tâche ardue car la distinction entre les différentes « choses » susceptibles d'être achetées pourrait, dans bien des cas, être difficile à saisir. Les principes généraux énoncés dans le *Rapport au groupe de travail n° 1* du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sont instructifs et pourront bénéficier à l'ADRC lorsqu'elle aura à déterminer la nature des paiements.

L'élément le plus important de l'étude sur le commerce électronique concerne l'achat ou l'octroi d'une licence pour l'utilisation de produits numériques. L'ADRC estime que la jurisprudence canadienne actuelle peut s'appliquer à l'achat ou à l'octroi d'une licence pour l'utilisation d'un produit numérique. Dans le cas de l'achat d'un produit numérique, l'ADRC considère que le client verse une somme en vue d'acquérir le titre de propriété des données transmises sous la forme d'un signal numérique. Tout usage du droit d'auteur qu'implique le téléchargement du produit ne représente pas une partie importante du total de la contrepartie versée par l'acheteur. Pour cette raison, le paiement de ce produit ne serait pas considéré être une redevance au sens de l'article 12 des conventions fiscales du Canada, lesquelles sont modelées sur la convention type de l'OCDE.

De la même façon, un paiement pour l'usage ou pour la concession de l'usage d'un produit numérique ne serait pas un versement pour l'usage d'un droit d'auteur et ne serait pas une redevance aux fins de l'article 12. Jusqu'à tout récemment, l'ADRC considérait qu'une somme versée pour l'usage ou la concession de l'usage d'un logiciel personnalisé était un paiement versé dans le but d'obtenir une formule secrète et qu'il répondait à la définition de redevance prévue par l'article 12. Le Canada a émis une observation sur ce point en rapport avec l'article 12 de la convention type de l'OCDE. Le ministère des Finances a retiré cette observation le 28 mars 2002. Il en est résulté que ce genre de paiement serait maintenant considéré relever de l'article 7 des conventions fiscales du Canada, lesquelles sont modelées sur la convention type de l'OCDE.

Il est important de comprendre que cette conclusion ne s'appliquerait pas aux conventions fiscales du Canada dont l'article 12 se réfère à un paiement visant l'usage ou la concession de l'usage d'un bien incorporel. Dans de tels cas, la somme versée pour l'usage ou la concession du droit d'usage d'un produit numérique serait un paiement visant l'usage d'un bien incorporel et, de ce fait, serait une redevance.

En résumé, l'ADRC devrait, en général, pouvoir appliquer les mêmes principes d'assujettissement à l'impôt qui valent pour le commerce conventionnel aux opérations effectuées dans le contexte du commerce électronique. La vision de l'ADRC de la loi est habituellement compatible avec le point de vue de l'OCDE tel qu'il est formulé dans le commentaire amendé annexé à la convention type de cet organisme ainsi que dans le *Rapport au groupe de travail n° 1* dont il a été question plus haut.

Enfin, l'ADRC invite toute demande de renseignements concernant l'interprétation des divers aspects du commerce électronique. L'ADRC peut les traiter sous forme d'une interprétation ou d'une décision anticipée dans les cas où il s'agira d'opérations envisagées. Quoi

qu'il en soit, l'ADRC inclura sous peu les résultats de sa recherche dans un bulletin d'interprétation.

Expectative raisonnable de profit

Cette année, la Cour suprême du Canada s'est prononcée dans deux affaires qui concernent l'application du critère de l'expectative raisonnable de profit (ERP) : *Brian J. Stewart c. La Reine*[1] et *La Reine c. Jack Walls et Robert Buyer*[2].

Dans l'affaire *Stewart* :

- Le contribuable a acquis quatre unités de condominium qui faisaient partie d'un projet immobilier en consortium, pour lesquelles il a versé 1 000 $. Le solde du prix d'achat était financé.
- Selon les projections des revenus et dépenses de location, on prévoyait des mouvements de trésorerie négatifs. Les pertes locatives se sont révélées plus importantes que celles qui avaient été prévues.
- Pour les années d'imposition 1990 à 1992, le contribuable a demandé la déduction des pertes locatives.
- La déduction de ces pertes a été refusée au motif que le contribuable, n'ayant aucune ERP, n'avait donc aucune source de revenu au sens de l'article 9 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*).
- La Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont toutes deux confirmé les nouvelles cotisations.

Dans l'affaire *Walls* :

- Les contribuables étaient les commanditaires d'une société en commandite qui a fait l'achat d'un mini-entrepôt au prix de 2 200 000 $, payable de la façon suivante : 1$ comptant et le solde par contrat de vente portant intérêt à 24 % par année.
- Outre les intérêts sur la créance, la société en commandite devait également payer au vendeur les honoraires de gestion et 50 % du bénéfice d'exploitation net de l'entreprise aux termes d'un contrat de gestion et de services.
- Les contribuables ont déduit leur part proportionnelle des pertes subies par la société en commandite en 1984 et 1985.
- La déduction de ces pertes a été refusée sur la base que le contribuable, n'ayant aucune ERP, n'avait donc aucune source de revenu au sens de l'article 9 de la *Loi*.
- Il a également été soutenu qu'il y avait lieu de réduire les pertes :
  - en diminuant le prix d'achat du mini-entrepôt de manière à refléter une juste valeur marchande de 1 180 000 $;
  - en réduisant les frais d'intérêts, c'est-à-dire en déduisant la partie de la dette qui dépassait la juste valeur marchande et en abaissant le taux d'intérêt à 16 %.
- Les contribuables ont déposé des avis d'opposition, mais le ministre a confirmé les nouvelles cotisations.
- La Section de première instance de la Cour fédérale a rejeté les appels et a confirmé la position du ministre à l'égard de l'ERP.
- La Cour d'appel fédérale, annulant le jugement, a conclu que le juge de première instance avait commis une erreur en appliquant la règle de l'ERP étant donné que les contribuables n'avaient pas de considération personnelle. Elle a renvoyé l'affaire au juge de première instance pour que celui-ci tranche les questions à savoir s'il y avait une opération sans lien de dépendance et si elle avait été effectuée à la juste valeur marchande?
- La question de savoir si l'exploitation du parc d'entreposage constituait une source de revenu au sens de l'article 9 de la *Loi* a été portée en appel devant la Cour suprême.

Dans les deux affaires, la Cour a tranché en faveur des contribuables. Dans sa décision dans l'arrêt *Stewart* (dont l'analyse a été le fondement de la décision dans l'affaire *Walls*), la Cour a indiqué que le critère de l'ERP n'est pas soutenable en loi pour déterminer si les activités du contribuable constituent une source de revenu au sens de la *Loi*.

Question 1

Avant d'examiner les répercussions de ces décisions, pouvez-vous expliquer brièvement les motifs de la position antérieure de l'ADRC selon laquelle une entreprise ou un bien qui n'avait aucune ERP ne constituait pas une source de revenu au sens de la *Loi*?

Réponse 1

La position antérieure de l'ADRC se fondait principalement sur la décision rendue par la Cour

[1] 2002 DTC 6983; [2002] 3 CTC 439
[2] 2002 DTC 6964; [2002] 3 CTC 421

suprême dans l'affaire *William Moldowan*[3]. Bien que l'affaire *Moldowan* impliquait de déterminer si la principale source de revenu d'un contribuable provenait de l'agriculture, la Cour a fait remarquer que, pour avoir une source de revenu au sens de la *Loi*, le contribuable devait avoir un profit ou une ERP. En outre, pour déterminer si le contribuable a une ERP, les critères suivants devaient être pris en considération :

- l'expérience des profits et pertes pour les années antérieures;
- la formation du contribuable;
- le plan d'action prévu du contribuable;
- la capacité de l'entreprise, telle que capitalisée, de réaliser un profit après la prise en compte de l'allocation du coût en capital.

Question 2

Quelles seront les répercussions de l'arrêt de la Cour suprême sur la façon dont l'ADRC entend appliquer le critère de l'ERP?

Réponse 2

La Cour a indiqué que le critère de l'ERP ne devrait pas être le critère applicable pour déterminer si les activités du contribuable constituent une source de revenu au sens de la *Loi*. Les tribunaux ont recommandé une méthode à deux volets :

- Le premier volet consiste à déterminer si l'activité du contribuable est exercée en vue de réaliser un profit, lequel génère une source de revenu au sens de la *Loi*, ou s'il s'agit d'une démarche personnelle. Le premier volet n'est pertinent que si l'activité en cause comporte un aspect personnel ou de hobby. Cette entreprise ne sera considérée comme une source de revenu que si elle est entreprise d'une manière suffisamment commerciale.
- Dans le deuxième volet, la recherche d'un profit a été établie et la nature de l'activité du contribuable est manifestement commerciale, il s'agira ensuite de déterminer si la source du revenu provient d'une entreprise ou d'un bien au sens de la *Loi*.

Question 3

Cela signifie-t-il que le critère de l'ERP ne s'applique plus pour déterminer si le contribuable a une source de revenu au sens de la *Loi*?

Réponse 3

- La manière dont le critère de l'ERP était appliqué auparavant ne sera plus utilisée pour déterminer s'il existe une source de revenu au sens de la *Loi*.
- Toutefois, lorsque l'activité en cause comporte un aspect personnel ou de hobby, l'ADRC questionnera si le contribuable exploite son entreprise d'une manière suffisamment commerciale.
- À ce stade, l'ADRC examinera le projet du contribuable, et les critères, y compris ceux énoncés dans l'arrêt *Moldowan*, seront considérés pour déterminer si le contribuable a l'intention d'exercer une activité en vue de réaliser un profit et si l'ensemble des preuves étaye cette intention.

Question 4

Supposons que l'activité exercée par le contribuable est commercialement viable, mais qu'elle comporte un aspect personnel, comment l'ADRC imputera-t-elle les dépenses liées à cet aspect personnel?

Réponse 4

- L'ADRC estime qu'il faudra effectuer un calcul en se servant d'une base raisonnable afin de déterminer le montant des dépenses d'entreprise qui pourraient être déduites dans l'établissement du revenu tiré de l'activité commerciale.
- Par conséquent, lorsque les dépenses engagées comportent à la fois un aspect personnel et un aspect commercial et que ces dépenses ne font pas l'objet d'une autre restriction en vertu de la *Loi*, il faudra effectuer un calcul proportionnel raisonnable pour déterminer la partie qui se rattache à l'activité commerciale.

Question 5

Quelles sont vos observations concernant la partie de l'arrêt dans laquelle la Cour indique que la réalisation éventuelle d'un gain en capital pourra être prise en considération pour déterminer si l'activité du contribuable est de nature commerciale?

Réponse 5

- La Cour a indiqué que la motivation qui se rattache aux gains en capital correspond à la compréhension qu'ont normalement les gens d'affaires de la « recherche d'un profit ».
- Par conséquent, l'ADRC accepte qu'il peut y avoir des situations où la réalisation éventuelle d'un gain en capital pourra être prise en considération pour

[3] 77 DTC 5213; [1977] CTC 310

apprécier la commercialité de la ligne de conduite globale du contribuable.

- Toutefois, il est souligné que la simple acquisition d'un bien en vue de réaliser un gain en capital ne donne pas une source de revenu.

Question 6

Êtes-vous préoccupé par le fait que ces observations pourraient laisser supposer qu'un gain en capital puisse être considéré faire partie d'une source de revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien?

Réponse 6

- Comme nous l'avons fait remarquer précédemment, l'acquisition d'un bien en vue de réaliser un gain en capital ne donne pas une source de revenu au sens de la *Loi*.
- Affirmer qu'un gain en capital fait maintenant partie du calcul du revenu qui provient d'une entreprise ou d'un bien serait contraire au mécanisme général de la *Loi*.

Question 7

Si la perte subie par le contribuable ne découle pas d'une source de revenu au sens de la *Loi* parce que l'activité en question n'est pas exercée d'une manière suffisamment commerciale, dans le cas d'un bien récréatif par exemple, les dépenses qui ont entraîné la perte seront-elles déductibles dans le calcul du gain en capital qui s'applique lors de la disposition d'un bien?

Réponse 7

Non.

- Conformément à l'alinéa 40(1)*a*) de la *Loi*, seuls les débours et les dépenses engagés en vue de disposer d'un bien seront déductibles dans le calcul du gain.
- Les tribunaux ont indiqué que, dans le sous-alinéa 40(1)*a*)(i), l'expression « en vue de » signifie « dans le but immédiat ou initial », et non dans le but futur ou final que le contribuable peut avoir à l'esprit[4].
- Par conséquent, si l'activité exercée par le contribuable n'est pas de nature commerciale, les dépenses annuelles engagées en rapport avec ce bien ne pourront pas être reportées et déduites dans le calcul du gain ou de la perte en capital qui en découle.

[4] Voir les motifs de la Cour d'appel fédérale dans *Avis Immobilien G.M.B.H. c. La Reine* (97 DTC 5002)

Question 8

Si la participation du contribuable dans le projet est motivée par des considérations fiscales, sera-t-elle considérée comme un aspect personnel susceptible d'avoir une incidence sur la question de savoir si l'activité est suffisamment commerciale pour être considérée comme une source de revenu au sens de la *Loi*?

Réponse 8

Si le contribuable est motivé par des considérations fiscales lorsqu'il se lance dans une entreprise commerciale ou dans un projet lié à des biens, ces considérations n'affecteront pas la nature commerciale de l'entreprise ni la qualification de la source de revenu au sens de la *Loi*.

Fiducies de santé et de bien-être

Contexte

Depuis plusieurs années, l'ADRC consent à ce que les employeurs exploitent leurs propres régimes de santé et de bien-être dans le cadre d'un accord de « fiducie ». Le point de vue de l'ADRC touchant les conséquences fiscales de tels mécanismes, désignés « fiducie de santé et de bien-être », est énoncé dans le bulletin d'interprétation IT-85R2 du 31 juillet 1986, *Fiducie de santé et de bien-être au bénéfice d'employés*.

Les genres de prestations gérées par un employeur par l'entremise d'un accord de fiducie de santé et de bien-être se limitent à ceux qui ont été prévus par les régimes suivants :

a) régimes collectifs d'assurance-maladie ou accident;

b) régimes privés d'assurance-maladie;

c) assurance-vie temporaire de groupe;

d) toute combinaison de *a)* à *c*).

Essentiellement, l'ADRC permet que ces fiducies soient considérées comme un « conduit » : un employé ne reçoit ni ne jouit d'aucun avantage au moment où l'employeur verse une cotisation à la fiducie de santé et de bien-être. En outre, tout autre avantage fiscal dont l'employé pourrait par ailleurs bénéficier n'est pas affecté par la fiducie de santé. Par exemple, le versement par les fiduciaires de la fiducie de santé et de bien-être de la totalité ou d'une partie des cotisations de l'employeur à un régime privé d'assurance-maladie n'a pas pour effet de créer un avantage imposable pour l'employé. L'exception prévue par le sous-alinéa 6(1)*a*)(i) est alors transférée aux employés.

Les employeurs peuvent déduire les cotisations versées à des fiducies de santé et de bien-être dans l'année où l'obligation légale de faire le versement survient, dans la mesure où les cotisations sont raisonnables et qu'elles soient utilisées en vue de gagner un revenu d'entreprise ou de tirer un revenu d'un bien.

Le bulletin d'interprétation précise les conséquences fiscales pour la fiducie. En termes généraux, aucune somme reçue de l'employeur par la fiducie n'est imposable pas plus que les versements sont déductibles pour la fiducie. Toutefois, la fiducie est imposable, en tant que fiducie non testamentaire, sur tout revenu provenant des placements faits dans le cadre de la gestion d'un régime de prestations aux employés. Les règles sur l'impôt minimum sont à prendre en considération, car elles pourraient peut-être aussi s'appliquer.

Ces derniers mois, une question importante a été soulevée concernant le financement des fiducies de santé et de bien-être et concernant la limite des montants qu'un employeur peut déduire lorsque des sommes y sont investies en vue de financer les prestations destinées aux employés.

Question 1

Quel est, dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le fondement juridique d'une fiducie de santé et de bien-être?

Réponse 1

La *Loi* ne définit pas de façon expresse ce qu'est une fiducie de santé et de bien-être. L'ADRC en est venue à les admettre sur le plan administratif, comme on l'explique dans le bulletin d'interprétation IT-85R2, après bien des consultations, dans les années soixante-dix, auprès des fiscalistes et des experts-conseils en avantages sociaux.

Question 2

Depuis la parution de la dernière version du bulletin en 1986, y a-t-il eu des changements notables dans le point de vue de l'ADRC en ce qui concerne les fiducies de santé et de bien-être?

Réponse 2

Non, il n'y a pas eu de changements importants à la position administrative générale de l'ADRC formulée dans le bulletin. Il y a, toutefois, eu des modifications à la loi qui ont eu pour effet de rendre certaines explications touchant les règles fiscales figurant dans le bulletin désuètes. On y trouve encore, par exemple, la mention de l'ancienne exemption de 25 000 $ en ce qui regarde la protection en vertu d'une *police collective d'assurance temporaire sur la vie*. Nous allons mettre à jour le bulletin de manière à ce qu'il reflète la loi dans son état actuel.

Question 3

A-t-on récemment soulevé des questions importantes susceptibles de présenter un intérêt pour les administrateurs et les fiduciaires des fiducies de santé et de bien-être?

Réponse 3

Oui, une question importante est examinée depuis quelques mois en ce qui concerne le financement du coût des prestations d'invalidité de longue durée dans le cadre des « régimes collectifs d'assurance-maladie ou d'accident » administrés par les employeurs par l'intermédiaire d'une fiducie de santé et de bien-être.

Question 4

Avant d'aborder la question du financement, pouvez-vous nous dire brièvement quelle est la position générale prise par l'ADRC en ce qui regarde le financement d'une fiducie de santé et de bien-être?

Réponse 4

Certainement. La position générale de l'ADRC concernant le financement est énoncée au numéro 6 du bulletin d'interprétation IT-85R2 qui indique que les contributions de l'employeur ne doivent pas dépasser les montants requis pour verser des prestations du régime de santé et de bien-être et elles ne doivent pas non plus être laissées à la discrétion de l'employeur. À cet égard, nous aimerions souligner qu'il s'agit du coût « actuel » des prestations à verser au cours d'une année donnée. Ce coût est fondé habituellement sur un calcul actuariel lorsque l'employeur a confié à un émetteur la tâche de verser les prestations de santé et de bien-être.

Question 5

Pouvez-vous maintenant préciser les récents changements survenus en ce qui regarde le coût de financement des prestations comprises dans une fiducie de santé et de bien-être?

Réponse 5

Le principal problème est celui que nous avons désigné comme étant le financement excessif des prestations au moyen de paiements forfaitaires versés par les employeurs à une fiducie de santé et de bien-être. Nous voulons dire par là que les employeurs proposaient de

financer dans sa totalité la valeur estimative de toutes les futures prestations payables à l'égard des réclamations des assurés pour les prestations d'invalidité de longue durée versées au moyen d'une fiducie de santé et de bien-être. Cela signifie que l'employeur verserait à cette fiducie une somme forfaitaire qui servirait à financer non seulement les prestations courantes prévues par le régime mais également le coût estimatif de celles qui seraient payables sur plusieurs années.

Question 6

Pourriez-vous préciser la position de l'ADRC en ce qui concerne le soi-disant financement excessif des prestations au moyen d'un paiement forfaitaire. Pourriez-vous aussi dire quelle serait l'incidence d'un tel versement sur les déductions que l'employeur pourrait demander ainsi que toutes les conséquences que cela aurait pour les fiducies de santé et de bien-être qui, par ailleurs, satisfont aux critères énumérés dans le bulletin d'interprétation IT-85R2?

Réponse 6

Voici la position de l'ADRC : dans les cas où les contributions faites par l'employeur à une fiducie de santé et de bien-être se rapportent à des prestations futures, le sous-alinéa 18(9)*a*)(iii) de la *Loi* s'applique à la déductibilité de telles contributions faites par l'employeur. C'est donc dire que le paiement forfaitaire sera réputé avoir été fait ou avoir été engagé au titre d'une assurance pour une période après la fin de l'année d'imposition. Nous avons aussi conclu que les contributions sous forme de paiements forfaitaires versées pour financer les prestations futures n'auraient pas, en soi, pour effet de nier à la fiducie son statut de fiducie de santé et de bien-être. Toutefois, le montant des contributions doit quand même se fonder sur une détermination actuarielle du montant qui est requis pour financer les futures prestations de santé et de bien-être.

Question 7

Au moment de l'examen de la question du financement excessif, on a parlé de l'incidence de la décision *Canadian Pacific Limited*[5] et si elle appuierait la pleine déductibilité, pour une année d'imposition, du montant forfaitaire payé en vue de financer les prestations futures qu'aura à verser une fiducie de santé et de bien-être. Ce point de vue se fondait sur le raisonnement suivant : la Cour étant d'accord avec la position selon laquelle le montant forfaitaire dont il est question dans cette décision a été reconnue comme une déduction légitime de l'entreprise et non interdite par l'alinéa 18(1)*e*) parce qu'il s'agissait d'une éventualité, on devait donc en considérer le montant intégral comme une déduction légitime de l'entreprise pour une année d'imposition.

Pourriez-vous préciser la position de l'ADRC en ce qui regarde l'incidence, s'il y en a une, de la décision CP sur la déduction des montants forfaitaires que les employeurs remettent à une fiducie de santé et de bien-être en vue de financer les prestations courantes et futures?

Réponse 7

L'ADRC a accepté la décision *Canadian Pacific* selon laquelle les sommes mises de côté en vue du versement futur de prestations n'avaient pas un caractère « éventuel ». Dans le cas d'une fiducie de santé et de bien-être, cela signifie que les contributions fondées sur un calcul actuariel que l'employeur doit verser à une fiducie de santé et de bien-être ne seront pas refusées à titre de déductions visées par l'alinéa 18(1)*e*), comme il est mentionné plus haut. Toutefois, comme il est aussi mentionné, le sous-alinéa 18(9)*a*)(iii) s'applique. À cet égard, des responsables de la vérification des bureaux des services fiscaux ont déjà émis de nouvelles cotisations en application de cette règle.

Rajeunissement des pertes

Un article paru dans la publication *Faits saillants en fiscalité canadienne*, plus précisément dans le numéro d'avril de cette année[6], soulevait la question de savoir si l'on devait conclure du sommaire joint à une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu publiée par l'ADRC (doc. n° 2001-0090213) que l'ADRC avait modifié sa position administrative en ce qui regarde les opérations « intersociétés » visant à consolider les pertes du groupe.

Voici le passage en question :

> « La décision porte sur une société déficitaire (SOCDEF) qui a des pertes autres qu'en capital et qui consent un prêt avec intérêt à une filiale rentable (Rentable), qui souscrit des actions privilégiées d'une nouvelle filiale de SOCDEF, qui prête ensuite les fonds à cette dernière, sans intérêt. Rentable réduit son revenu imposable grâce à l'intérêt qu'elle verse à SOCDEF, qui utilise ses pertes autres qu'en capital pour mettre ce

[5] *Canadian Pacific Ltd., c. le ministre du Revenu (Ontario)*, (maintenant le ministre des Finances), 99 DTC 5286; [2000] 2 CTC 331 (Cour d'appel de l'Ontario).

[6] Dean Gresdal, « Le rajeunissement des pertes est-il abusif? » dans *Faits saillants en fiscalité canadienne*, vol. 10, n° 4 du 23 avril 2002.

revenu d'intérêt à l'abri de l'impôt. Selon l'exposé sommaire des enjeux tel qu'il est présenté par l'ADRC, si un groupe de sociétés affiliées s'engage dans la consolidation de pertes fiscales et qu'un membre du groupe (Rentable) déduit les frais d'intérêt et subit par conséquent une perte autre qu'en capital, la perte nouvellement créée est abusive. Elle permet en réalité au groupe de sociétés affiliées de rajeunir les pertes autres qu'en capital de l'un de ses membres, ce qui va au-delà de l'objet d'une consolidation de pertes fiscales. »

1) L'ADRC pourrait-elle préciser dans quelles circonstances une consolidation des pertes qui a pour effet de « rajeunir » des pertes pourrait être considérée comme abusive?

2) Peut-on s'engager dans une consolidation de pertes en vue d'utiliser des pertes autres qu'en capital de la société déficitaire d'une année d'imposition **antérieure** (plutôt que les pertes autres qu'en capital que la société déficitaire subira vraisemblablement durant l'année d'imposition **courante** ou durant les années **futures**)?

Position de l'ADRC

1) Le sommaire joint aux décisions et aux interprétations publiées de l'ADRC a pour seul objet de fournir un très bref aperçu du contenu du document afin que le lecteur puisse déterminer si ce document peut lui être utile ou encore présenter un certain intérêt. Ainsi que le mentionne l'article cité, ce sommaire peut induire le lecteur en erreur s'il ne prend pas connaissance du document tout entier ou s'il ignore les circonstances qui en sont à l'origine.

   Les opérations de consolidation de pertes qui comportent l'octroi par la société déficitaire d'un prêt portant intérêt à une société affiliée, Rentable, laquelle souscrit ensuite des actions privilégiées de la société déficitaire (ou d'une filiale de la société déficitaire), ne seraient pas nécessairement considérées comme abusives au sens du paragraphe 245(4) simplement parce que la déduction des intérêts résulte en une perte autre qu'en capital pour Rentable. En particulier, l'ADRC ne considérerait généralement pas qu'il y a abus uniquement du fait que la perte autre qu'en capital ainsi créée serait reportée à une année d'imposition précédente de Rentable, comme le permet l'article 111. En outre, l'ADRC ne considérerait habituellement pas non plus qu'une telle consolidation est abusive uniquement parce que la période de report de la perte autre qu'en capital ainsi créée déborde de la période de report initiale des pertes de la société déficitaire, pourvu que la perte soit déduite dans la période initiale de report.

   On peut considérer qu'il y a « rajeunissement » des pertes lors d'une consolidation de pertes où la société déficitaire transfert à une société affiliée, Rentable, des biens amortissables auxquels serait rattachée une récupération de la déduction pour amortissement permettant ainsi à la société déficitaire de déduire les pertes avant qu'elles n'expirent, et à Rentable d'acquérir les biens amortissables à une fraction non amortie du coût en capital majorée. Toutefois, une telle opération ne serait habituellement pas considérée comme abusive uniquement du fait qu'on évite l'extinction d'une perte autre qu'en capital puisque la perte est déduite du revenu (la récupération) qui est survenu durant la période initiale de report.

   Il convient de souligner, bien entendu, qu'une opération de consolidation de pertes qui a pour but de contourner d'autres règles de limitation des pertes, comme celles prévues par le paragraphe 111(5) pourrait être considérée comme abusive[7].

2) Oui.

Règles relatives aux biens de remplacement et expansion de l'entreprise

Il paraît que l'ADRC a reçu plusieurs demandes de renseignements concernant la façon dont les expansions d'entreprise influent sur l'application des règles relatives aux biens de remplacement. Le contenu du numéro 15 du bulletin d'interprétation IT-259R3, *Échange de biens*, est à l'origine de ces demandes. Il y est dit que les règles relatives aux biens de remplacement ne sont pas censées viser les expansions d'entreprise.

Récemment on vous a demandé de voir si un agriculteur pourrait invoquer les règles relatives aux biens de remplacement lors d'une disposition volontaire de biens immeubles si les terres agricoles existantes étaient remplacées par un terrain beaucoup plus étendu. L'un des motifs de la vente de ces terres pourrait être leur proximité à une zone urbaine où la valeur des terrains est très élevée comparativement à celle des terrains situés en un endroit plus reculé. Si les terres agricoles déjà

[7] Voir les *Notes techniques* du ministère des Finances concernant l'ajout du paragraphe 245(4) dans le projet de loi C-139 du 30 juin 1988.

existantes étaient remplacées par d'autres beaucoup plus étendues, la question qu'on se poserait alors est de savoir si on considérerait ces nouvelles terres comme un bien de remplacement ou comme une expansion d'entreprise laquelle, par conséquent, serait soustraite à l'application des règles en question compte tenu de la position que vous avez avancée dans le bulletin

Question 1

Pourriez-vous expliquer brièvement ce qui motive votre préoccupation concernant l'application des règles relatives aux biens de remplacement dans le contexte des expansions d'entreprise?

Réponse 1

En termes généraux, selon les règles relatives aux biens de remplacement qui sont énoncées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il doit être raisonnable de conclure qu'un nouveau bien sera acquis en vue de remplacer l'ancien. Cela étant, il doit exister une corrélation ou un lien de cause à effet entre l'acquisition de ce nouveau bien et la disposition de l'ancien.

Question 2

À la lumière de cette exigence particulière de la *Loi*, pourriez-vous expliciter la position formulée dans le bulletin dans la mesure où elle se rapporte aux expansions d'entreprise?

Réponse 2

Le point de vue avancé dans le numéro 15 selon lequel les règles relatives aux biens de remplacement ne sont pas censées viser les expansions d'entreprise concernait le cas où on ne peut pas savoir d'emblée s'il s'agit effectivement du remplacement d'un bien particulier par un autre. Par conséquent, il est important de s'arrêter à l'exemple donné dans ce numéro. Les commentaires avaient été formulés en envisageant le cas d'un contribuable qui travaille à étendre ses activités de vente au détail en ouvrant des points de vente à certains endroits et en en fermant d'autres ailleurs. Les nouveaux biens acquis dans le cours de cette « expansion d'entreprise » n'étaient pas considérés comme des biens de remplacement parce qu'il n'existait aucune corrélation ou aucun lien de cause à effet entre leur acquisition et la disposition des biens existants.

Question 3

Y a-t-il d'autres considérations importantes lorsqu'un bien particulier est acquis dans le cadre d'une expansion d'entreprise?

Réponse 3

Il arrive bien souvent que les opérations entourant ces cas ne soient pas simples et comportent des particularités propres à l'entreprise du contribuable. La détermination à savoir si un bien nouvellement acquis peut être raisonnablement considéré comme un bien de remplacement selon ces règles ne peut être faite qu'après avoir pris en compte tous les faits et les circonstances de la situation particulière.

En conclusion, il est difficile d'envisager toutes les situations où un bien acquis dans le cadre d'une expansion d'entreprise ne pourra pas être considéré comme un bien de remplacement. Toutefois, l'exemple donné dans le bulletin peut s'avérer un guide utile. Je voudrais donc souligner que le fait qu'un bien soit acquis en tant qu'un élément de l'expansion d'entreprise ne signifie pas, en soi, que ce bien ne puisse pas être considéré comme un bien de remplacement.

Question 4

Va-t-on modifier le bulletin d'interprétation IT-259R3 de manière à clarifier les observations touchant les expansions d'entreprise?

Réponse 4

Le bulletin sera modifié afin de préciser que l'accent sera mis sur la question de savoir, au moment de déterminer si un bien particulier est un bien de remplacement, s'il existe une corrélation ou un lien de cause à effet entre l'acquisition du nouveau bien et la disposition du bien existant, et non seulement sur le fait que le nouveau bien a été acquis à cause de l'expansion de l'entreprise.

Question 5

Un contribuable peut-il obtenir une certitude en ce qui regarde les conséquences fiscales lorsqu'il se propose d'acquérir un bien de remplacement?

Réponse 5

Comme il est dit dans la circulaire d'information 70-6R5, *Décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu*, l'ADRC offre un service de prestation de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu dont le but est de promouvoir l'observation volontaire, l'uniformité et l'autocotisation en apportant une certitude par rapport aux conséquences fiscales des opérations projetées. En fait, l'ADRC a, par le passé, émis des décisions comprenant notamment l'application des règles relatives aux biens de remplacement dans le cas d'une expansion d'entreprise. Par conséquent, pour

autant que tous les faits soient dûment exposés dans la demande de décision selon la procédure énoncée dans la circulaire, l'ADRC considèrera une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu concernant des opérations projetées impliquant l'application des règles relatives aux biens de remplacement dans le cas d'une expansion d'entreprise.

Pertes sur change étranger

La prochaine question traite de la nouvelle qualification d'une perte sur change étranger en un montant déductible en vertu de l'alinéa 20(1)*f*) de la *Loi de l'impôt sur revenu* (la *Loi*). La société contribuable a subi des pertes sur change étranger lors du remboursement de la dette à long terme libellée en dollars américains parce que le dollar américain s'est apprécié par rapport au dollar canadien pendant la période s'échelonnant entre le moment où le prêt d'argent a été consenti et celui où la dette a été remboursée. La société contribuable a émis des titres en dollars américains, mais pas à escompte. L'argent emprunté a servi à des fins de capital. Le contribuable a demandé que les pertes sur change étranger subies lors du remboursement de la dette soient demandées à titre de déduction de son revenu en vertu de l'alinéa 20(1)*f*) de la *Loi*.

Contexte de la loi

L'alinéa 18(1)*f*) mentionne que « Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles : [...] une somme payée ou payable au titre du principal d'une obligation visée à l'alinéa 20(1)*f*), sauf autorisation expresse contenue dans ce dernier alinéa ».

Voici une partie du libellé de l'alinéa 20(1)*f*) :

f) une somme payée au cours de l'année en acquittement du principal de quelque obligation, effet, [...] ou titre semblable [...] sur lequel un intérêt a été déclaré payable, dans la mesure où la somme ainsi payée ne dépasse pas :

(i) chaque fois que le titre a été émis pour une somme non inférieure aux 97 % de son principal et que le rendement du titre [...] ne dépasse pas les 4/3 de l'intérêt déclaré payable sur le titre, exprimé en pourcentage annuel :

(A) du principal du titre, si aucune somme n'est payable sur le principal avant l'échéance du titre,

(B) de la somme restant à rembourser sur le principal du titre, dans les autres cas,

l'excédant du moins élevé du principal du titre et du total des sommes payées au cours de l'année ou d'une année antérieure en acquittement du principal de ce titre sur la somme pour laquelle le titre a été émis,

(ii) dans les autre cas, la moitié du moins élevé de la somme ainsi payée et de l'excédent du moins élevé du principal du titre et du total des sommes payées au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure en acquittement du principal du titre sur la somme pour laquelle le titre a été émis;

Au paragraphe 248(1) de la *Loi*, le « principal », s'agissant du principal d'une obligation donnée, s'entend de « la somme maximale ou de la somme globale maximale, selon le cas, payable, d'après les conditions de l'obligation ou de toute autre convention y afférente, au titre de l'obligation, par celui qui l'a émise [...] ».

Position de l'ADRC

La question est de savoir si le « principal » d'une dette libellée en devise étrangère est établi en fonction du taux applicable à cette devise à la date d'émission du titre, du cours au comptant applicable au moment du remboursement de la dette ou de la moyenne du taux variable du change. Il s'agit également d'une question importante quant à l'application du critère du 97 % et du critère de rendement prévus à l'alinéa 20(1)*f*). Rien dans l'alinéa 20(1)*f*) ni dans la définition de « principal » du paragraphe 248(1) n'indique **à quel moment** le « principal » est censé être établi dans le cas d'un titre en devise étrangère. Si le « principal » doit être établi au moment de l'émission, aucun rabais n'est applicable vu que le montant de la perte sur change étranger ne saurait être établi à cette date. La *Loi* ne précisant pas la date à laquelle le « principal » doit être établi, cette date d'établissement dépend donc du contexte dans lequel s'inscrit le libellé d'une disposition donnée et de l'objet de cette disposition.

D'autres dispositions de la *Loi* prévoient des situations où le change étranger est en cause. Pour l'application de l'article 80 de la *Loi*, l'alinéa 80(2)*k*) indique : « dans le cas où une dette est libellée en monnaie étrangère, le montant remis sur la dette est déterminé en fonction de la valeur de cette monnaie par rapport à la valeur du dollar canadien **au moment de l'émission de la dette** ». C'est pourquoi on ne tient pas compte des fluctuations du change étranger après la date d'émission du titre aux

fins de l'article 80 de la *Loi*. En outre, l'alinéa 15.1(7)*b*) mentionne « le total des montants représentant chacun le principal impayé, immédiatement après ce moment ».

L'ADRC a indiqué dans le bulletin d'interprétation IT-361R3, lequel traite du sous-alinéa 212(1)*b*)(vii), que dans le cas d'un titre en devises étrangères, on ne peut prendre en considération une éventuelle fluctuation du dollar canadien relativement à cette devise pour déterminer, à un moment précis, si l'emprunteur canadien est tenu de rembourser plus de 25 % du principal du prêt.

L'ADRC est d'avis que, aux fins de l'alinéa 20(1)*f*) de la *Loi*, la date à laquelle le « principal » doit être établi est celle de la date d'émission et cette date est la date pertinente à laquelle l'escompte doit être établi, le cas échéant. Il y a également lieu d'appliquer le « critère de 97 % » et le « critère de rendement » à la date où la dette est contractée. Toute perte devrait être régie par le paragraphe 39(2) de la *Loi*.

Plan de réinvestissement des dividendes

Un « plan de réinvestissement des dividendes » (PRD) est un arrangement aux termes duquel les actionnaires ordinaires d'une société ouverte ont le droit de demander qu'une somme qui leur est par ailleurs payable au titre d'un dividende régulier soit affectée à l'achat d'un nombre supplémentaire d'actions ordinaires de la société, habituellement à un coût inférieur au prix du marché. Un PRD comporte parfois aussi une clause « d'acquisition facultative » laquelle permet aux adhérents du PRD d'acquérir un nombre limité d'actions ordinaires, en plus de celles qui ont été achetées au moyen des dividendes réinvestis, à un coût habituellement égal au prix du marché.

Question

Est-ce que l'ADRC considère que peuvent être cotisés des avantages imposables aux adhérents d'un tel plan?

Réponse

L'ADRC est d'avis qu'une société confère un avantage à un actionnaire lorsqu'elle lui permet de se servir de dividendes pour acquérir un nombre supplémentaire de ses actions à un coût inférieur à leur juste valeur marchande, avantage qui est alors égal à l'escompte accordé au moment de l'acquisition des actions. Par conséquent, le paragraphe 15(1) est susceptible de s'appliquer aux droits octroyés dans le cadre d'un PRD.

L'alinéa 15(1)*c*) prévoit que le paragraphe 15(1) ne s'applique pas dans le cas où la société confère à tous les détenteurs d'actions ordinaires un droit identique d'acquérir d'autres actions de cette même société. Toutefois, l'ADRC comprend que la plupart des PRD ne peuvent se prévaloir de l'exception prévue à l'alinéa 15(1)*c*), car les dispositions législatives régissant les valeurs étrangères peuvent interdire à la société de permettre à des actionnaires non-résidents d'adhérer à un tel plan.

Quoi qu'il en soit, la pratique administrative de longue date de l'ADRC veut que l'avantage visé par le paragraphe 15(1) ne soit pas imposable s'il découle du fait que les dividendes ont été réinvestis dans l'achat d'autres actions dans le cadre d'un PRD, à condition que la somme versée en contrepartie des actions supplémentaires ne soit pas inférieure à 95 % de leur juste valeur marchande. Toutefois, cette pratique administrative ne s'appliquera pas à un avantage découlant de l'acquisition par un actionnaire d'autres actions de la société à un coût inférieur à leur juste valeur marchande, acquisition effectuée aux termes d'une clause d'acquisition facultative d'un PRD.

Silicon Graphics Ltd. c. La Reine, 2002 DTC 7112; [2002] 3 CTC 527 (CAF)

Alias Research Inc., remplacée par la société contribuable, a demandé, suivant le paragraphe 127(10.1) et l'article 127.1, des crédits d'impôt majorés relativement aux activités de RS&DE pour les années d'imposition 1992 et 1993. Au cours de ces années, les actions ordinaires d'Alias étaient négociées à la bourse NASDAQ aux États-Unis. Les actions ordinaires appartenaient à un grand nombre d'actionnaires et plus de 50 % de ces actions appartenaient à des non-résidents. Le principal établissement d'Alias se trouvait à Toronto, et la majorité des membres du conseil d'administration ainsi que l'ensemble du personnel de direction étaient résidents canadiens. Le personnel de direction dressait annuellement une liste de candidats à élire pour le conseil d'administration, liste toujours retenue par les actionnaires.

En décembre 1991, Silicon Graphics Ltd., une société publique américaine, a consenti à avancer un montant jusqu'à concurrence de 5 000 000 $ en contrepartie d'une garantie sur tous les biens d'Alias et de l'émission de droits pour l'acquisition d'actions ordinaires d'Alias. Au cours de la période de sept semaines pendant laquelle le prêt était impayé, Silicon Graphics Ltd. a approuvé les prévisions de recettes quotidiennes et a décidé quels créanciers d'Alias seraient payés. Silicon Graphics Ltd. a également effectué des contributions financières à

Alias pour l'élaboration et la commercialisation de logiciels. Certains directeurs et cadres chez Alias avaient été associés à Silicon Graphics Ltd., et les logiciels d'Alias ne fonctionnaient que sur le matériel de Silicon Graphics Ltd.

La question dont était saisie la Cour canadienne de l'impôt consistait à savoir si Alias était « contrôlée directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par une ou plusieurs personnes non résidentes » au sens de l'expression « société privée sous contrôle canadien » (SPCC) définie au paragraphe 125(7) et au sens plus large que le paragraphe 256(5.1) attribue au terme contrôle. La Cour canadienne de l'impôt a conclu que les actionnaires non résidents avaient le contrôle de droit d'Alias parce qu'ils détenaient une majorité simple des actions avec droit de vote, même s'il n'existait pas de lien entre eux. Vu cette conclusion, la Cour canadienne de l'impôt a jugé qu'il n'était pas nécessaire d'examiner si les actionnaires non résidents exerçaient un contrôle de fait d'Alias.

Silicon Graphics Ltd. a interjeté appel à la Cour d'appel fédérale. Sur la question du contrôle de droit, la Cour d'appel fédérale a assimilé l'expression « contrôlée [...] par une ou plusieurs personnes » que l'on trouve dans la définition de SPCC à l'expression « contrôlée par une personne ou un groupe de personnes » et, suivant la jurisprudence, elle a été d'accord avec l'argument de Silicon Graphics Ltd. selon lequel il doit exister un lien entre les actionnaires pour que l'on considère qu'un groupe de personnes est en mesure d'exercer un contrôle de droit. Vu qu'aucune preuve n'avait établi un lien, la Cour d'appel fédérale a renversé la décision de la Cour canadienne de l'impôt. Pour arriver à cette conclusion, la Cour d'appel fédérale s'est référée à la modification de 1998 de la définition de SPCC ajoutant l'alinéa *b*), aux positions antérieures de l'ADRC à l'égard d'un groupe qui exerce le contrôle et à la politique qui sous-tend les avantages fiscaux accordés aux SPCC.

Quant à la deuxième question en litige, la Cour d'appel fédérale a indiqué que pour pouvoir conclure à un contrôle de fait, « une personne ou un groupe de personnes doivent avoir le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le conseil d'administration ». Selon la Cour d'appel fédérale, aucune preuve ne démontrait que Silicon Graphics Ltd. avait satisfait à ces critères. La Cour a plutôt conclu que le contrôle de fait était demeuré au Canada.

Question 1

Au forum de Revenu Canada tenu dans le cadre de la conférence annuelle de 1994 de l'Association canadienne d'études fiscales, l'ADRC a exprimé l'opinion que, la définition de SPCC au paragraphe 125(7) ne faisant pas allusion à un contrôle exercé par un « groupe de personnes », il fallait comprendre que c'est la possession de ce nombre d'actions qui constitue l'exercice du contrôle[8]. La Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Silicon Graphics Ltd.* a adopté une position contraire à celle de l'ADRC, soit que les termes « une ou plusieurs » dans la définition de SPCC désignent un « groupe de personnes » et que, par conséquent, il doit y avoir un lien entre les actionnaires non résidents pour que ceux-ci exercent un contrôle de droit.

L'ADRC accepte-t-elle les conclusions de la Cour d'appel fédérale et, dans l'affirmative, quelles en sont les répercussions?

Réponse 1

Oui. L'ADRC accepte les conclusions sur cette question et elle n'a pas présenté de demande d'autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada. Dans le contexte de la définition de SPCC, les conclusions présentent surtout un intérêt historique vu qu'il est possible d'appliquer l'alinéa *b*) de cette définition, pour les années postérieures à 1995, pour refuser le statut de SPCC dans les cas de sociétés à grand nombre d'actionnaires comme dans l'affaire *Silicon Graphics Ltd.*

Question 2

L'ADRC donnera-t-elle à l'expression « contrôlée [...] par une ou plusieurs personnes », que l'on trouve dans d'autres articles de la *Loi*, une interprétation qui signifie « groupe de personnes » conformément à l'arrêt *Silicon Graphics Ltd.*? Par exemple, ces termes se trouvent aux alinéas 83(2.2)*c*) et *d*) et 83(2.4)*c*) et *d*), lesquels portent sur les dividendes en capital, et dans les définitions suivantes : « comptes de dividendes en capital » et « société privée » au paragraphe 89(1), « institution financière » au paragraphe 142.2(1), « institution financière véritable » et « action privée à terme » au paragraphe 248(1) et « société admissible » au paragraphe 5100(1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

[8] Voir également le n° 3 des *Nouvelles techniques de l'impôt* du 30 janvier 1995.

Réponse 2

Oui. Il n'y a pas lieu de restreindre l'application des conclusions de l'arrêt *Silicon Graphics Ltd.* uniquement à la définition de SPCC.

Question 3

Y a-t-il eu d'autres développements en ce qui concerne l'interprétation de la définition de SPCC du paragraphe 125(7)?

Réponse 3

Oui. Il y a du nouveau en ce qui concerne l'application de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC à l'égard des structures organisationnelles à niveaux multiples qui se trouvent dans la même situation que la société en cause dans l'arrêt *Parthenon Investments Ltd. c. La Reine*[9]. On se souviendra que, dans l'affaire *Parthenon*, la Cour d'appel fédérale, concluant que le contrôle correspondait au contrôle ultime, a statué qu'on n'avait pas à refuser le statut de SPCC à une société située au bas d'une chaîne de sociétés en raison de l'interposition d'une société non résidente à un palier intermédiaire, alors que le contrôle ultime était exercé par un résident canadien situé au palier supérieur de la chaîne de sociétés. Pour les années d'imposition postérieures à novembre 1999, les paragraphes 256(6.1) et (6.2) s'appliquent pour annuler la position énoncée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Parthenon*.

L'affaire *Parthenon* traitait uniquement de l'application de ce qui constitue maintenant l'alinéa *a*) de la définition de SPCC. Toutefois, L'ADRC estime que l'alinéa *b*) de cette définition pourrait s'appliquer pour refuser le statut de SPCC à des sociétés qui se trouveraient dans la même situation que la société *Parthenon* pour les années postérieures à 1995. L'alinéa *b*) exige que les actions, non seulement de la société en cause, mais de toutes les sociétés appartenant à une personne non résidente, à une société publique (sauf une société à capital de risque visée par règlement) ou à une société décrite à l'alinéa *c*) de la définition de SPCC, soient attribuées à une personne fictive. Si la personne fictive contrôlait directement ou indirectement la société en cause, celle-ci ne constituerait pas une SPCC.

À titre d'exemple, imaginez le scénario suivant : Canco1 est une société canadienne sous le contrôle d'un résident canadien. Canco1 possède plus de 50 % des actions avec droit de vote de Pubco, société publique canadienne qui possède à son tour plus de 50 % des actions avec droit de vote de Canco2, une société canadienne. Selon l'ADRC, pour déterminer si Canco2 a un statut de SPCC, l'alinéa *b*) s'appliquerait pour attribuer à une personne fictive les actions de Canco2 détenues par Pubco. Étant donné que, de ce fait, cette personne fictive contrôlerait directement Canco2, on refuserait de lui accorder le statut de SPCC malgré le fait que le contrôle ultime de Canco2 appartienne à un résident canadien. Comme mentionné précédemment, l'alinéa *b*) s'appliquera également lorsque le contrôle qu'exerce la personne fictive est indirect. C'est ce qui se produirait si Pubco, au lieu de posséder les actions de Canco2 directement, possédait la totalité des actions avec droit de vote de Holdco, une société canadienne, qui possédait à son tour plus de 50 % des actions avec droit de vote de Canco2. Dans ce cas, Canco2 ne serait pas une SPCC parce que l'alinéa *b*) s'appliquerait pour attribuer les actions de Holdco à la personne fictive, laquelle contrôlerait donc indirectement Canco2.

Question 4

La Cour d'appel fédérale a énoncé les circonstances dans lesquelles une personne ou un groupe de personnes serait considéré exercer un contrôle de fait. Ces circonstances ont une portée plus restreinte que celles qu'a énoncées l'ADRC au numéro 21 du bulletin d'interprétation IT-64R4, *Sociétés : association et contrôle*, du 14 août 2001. Quelle incidence cette décision a-t-elle à cet égard?

Réponse 4

L'ADRC n'envisage pas actuellement de modifier le critère mentionné au numéro 21 du bulletin d'interprétation IT-64R4 pour donner suite à la décision dans *Silicon Graphics*. Deux dossiers dans lesquels l'application du paragraphe 256(5.1) est en cause ont été portés en appel à la Cour d'appel fédérale : *Mimetix Pharmaceuticals Inc. c. La Reine* et *Rosario Poirier Inc. c. La Reine*[10]. L'ADRC est d'avis que la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans *Mimetix*[11] semble indiquer que les circonstances pouvant donner lieu au contrôle de fait ne seraient pas aussi restreintes que celles énoncées dans *Silicon Graphics*. Par exemple, dans l'affaire *Mimetix*, il est remarqué que la Cour canadienne de l'impôt a conclu que l'appelante était sous le contrôle de fait d'un actionnaire non résident en partie parce que cet actionnaire non résident exerçait les pouvoirs du conseil d'administration, situation que n'avait pas mentionnée la Cour d'appel fédérale dans *Silicon Graphics Ltd.* Vu l'incertitude que suscite la

[9] 97 DTC 5343; [1997] 3 CTC 152 (CAF)

[10] Dossiers n° A-63-02 et dossier n° A-378-02, respectivement.

[11] 2001 DTC 1026; [2002] 1 CTC 2188 (CCI)

portée du contrôle de fait, l'ADRC a l'intention d'attendre que la Cour d'appel fédérale se prononce dans les affaires *Mimetix* et *Rosario Poirier* avant de décider s'il est nécessaire de modifier, d'une quelconque manière, la position concernant le contrôle de fait exposée dans le bulletin d'interprétation IT-64R4.

Sociétés de personnes

Contexte

De façon générale, la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) est structurée de façon à assujettir à l'impôt le revenu d'individus, de sociétés et de fiducies. La *Loi* définit chacun de ces termes.

À la différence des termes mentionnés ci-dessus, l'expression « société de personnes » n'est pas définie dans la *Loi*. De plus, en général, une société de personnes n'est pas considérée comme une « personne » aux fins de la *Loi* même si certaines dispositions de la *Loi* mentionnent que le terme « personne » peut comprendre une société de personnes.

C'est une question de fait et de droit de savoir si une société de personnes existe. Les tribunaux[12] ont maintenant établi les critères généraux suivants (lesquels sont fonction de la définition de société de personnes prévue dans la loi provinciale visée) pour déterminer l'existence d'une société de personnes :

- il doit y avoir une entreprise;
- cette entreprise doit être exploitée par au moins deux personnes;
- il doit y avoir l'intention de réaliser un bénéfice.

Lorsque l'existence d'une société de personnes est établie, le paragraphe 96(1) de la *Loi* prévoit généralement qu'une société de personnes est une entité « intermédiaire » dont le revenu est calculé au niveau de la société de personnes (comme si la société de personnes était une personne distincte) et réparti entre les associés de cette société de personnes. Chaque associé de la société de personnes doit, à son tour, déclarer et payer de l'impôt sur sa portion du revenu. La nature des sources de revenu demeure la même lorsque les revenus sont transférés de la société de personnes aux associés.

[12] Voir les arrêts de la Cour suprême du Canada dans *Continental Bank Leasing Corporation c. La Reine* (98 DTC 6505; [1998] 4 CTC 119), *Spire Freezers Ltd c. La Reine* (2001 DTC 5158; [2001] 2 CTC 40) et *Backman c. La Reine* (2001 DTC 5149; [2001] 2 CTC 11). Récemment, dans l'arrêt *Stanley Witkin c. La Reine* (2002 DTC 7044; [2002] 3 CTC 184), la Cour a renforcé le critère établi dans les causes mentionnées précédemment.

Question 1

La position de l'ADRC prévoit qu'une société de personnes n'est pas une personne morale, mais simplement un lien contractuel qui existe entre des personnes. Au cours des dernières années, les É.-U. ont adopté des dispositions législatives [comme la *Delaware Revised Uniform Partnership Act* (DRUPA)] qui autorisent la création de « sociétés de personnes » qui sont des personnes morales distinctes. Cette position semble être contraire à celle de l'ADRC. Pouvez-vous nous faire part de vos observations sur cette question?

Réponse 1

Dans les *Nouvelles techniques de l'impôt* du 14 juin 2001 (n° 20), l'ADRC a exposé l'opinion selon laquelle les attributs d'une entité créée en vertu de la DRUPA, qui exploite une entreprise en commun en vue de réaliser un profit, ressemblent beaucoup plus à ceux d'une société canadienne en nom collectif régie par notre *common law*. Les tribunaux ont suivi cette approche, particulièrement dans les arrêts *Backman, Spire Freezers*, et *Continental Bank*.

Question 2

Selon les lois provinciales régissant les sociétés de personnes, celles-ci doivent avoir été établies en vue de réaliser un profit. Selon la DRUPA, des entités légales peuvent être créées à des fins non lucratives. Est-ce que les entités régies par la DRUPA seraient des sociétés de personnes aux fins de la fiscalité canadienne?

Réponse 2

Non. L'ADRC est d'avis que les entités régies par la DRUPA qui ne sont pas créées pour exploiter une entreprise en vue de réaliser un profit, conformément aux principes de la *common law*, ne ressemblent pas à des sociétés de personnes canadiennes. Par conséquent, de telles entités ne seraient pas considérées comme des sociétés de personnes au sens de la présente *Loi*.

L'ADRC a reçu des demandes pour déterminer quelle situation fiscale des sociétés de personnes étrangères créées dans d'autres juridictions avaient au Canada. La question de savoir si une société de personnes existe aux fins de la fiscalité canadienne est une question de *common law* ou de droit civil et sera examinée dans le cadre d'une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu.

Question 3

De même, des dispositions législatives américaines permettent de créer des sociétés par actions à responsabilité limitée (SARL) exploitées à titre de

personnes morales distinctes, et d'attribuer les profits et les pertes d'entreprise aux associés et de les assujettir à l'impôt.

Quelle est la position de l'ADRC en ce qui a trait à ces personnes morales?

Réponse 3

L'ADRC a examiné les dispositions législatives dans quelques États concernant les SARL. Selon l'examen effectué, l'ADRC considère de façon générale qu'une SARL est une société aux fins de la fiscalité canadienne.

Question 4

L'un des critères d'une « société de personnes » veut que l'entreprise soit exploitée « en vue de réaliser un profit ». L'ADRC interprète-t-elle cette expression comme étant une « expectative raisonnable de profit » (ERP) telle qu'établie dans l'arrêt *Moldowan*?

Réponse 4

Non. Le critère de la « réalisation d'un profit » qui établit l'existence d'une société de personnes est une question de *common law* ou de droit civil, tandis que le critère de l'ERP est une détermination à savoir si une entreprise ou une source de revenu existe aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les tribunaux ont établi que pour qu'une société de personnes existe, il doit y avoir « une relation entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un profit ». Les tribunaux ont établi qu'il s'agit d'un critère différent de celui qui s'applique à l'ERP. Pour savoir s'il existe une « vue de réaliser un profit », il faut examiner les intentions des parties qui créent la société de personnes alléguée. Cette décision constitue généralement une conclusion de fait et de droit dans chaque cas donné.

Question 5

Laissons de côté la question concernant l'existence d'une société de personnes pour examiner celle qui concerne le calcul du revenu d'une société de personnes.

Le bulletin d'interprétation IT-138R donnait l'exemple d'un contrat de société de personnes dans lequel il est prévu qu'un salaire annuel est d'abord versé à un associé, et qu'ensuite le revenu (ou la perte) de la société est divisé entre les associés.

Ce point de vue semble contredire les observations faites récemment dans une interprétation technique de l'ADRC.

Serait-il possible de clarifier la position de l'ADRC concernant le « salaire » versé à un associé en particulier?

Réponse 5

L'ADRC est d'avis que les salaires versés à des associés en particulier ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu de la société de personnes aux fins fiscales. Cette notion est un prolongement du critère général établi en vertu des lois provinciales applicables aux sociétés en nom collectif. Par exemple, le sixième alinéa de l'article 24 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* de l'Ontario dit expressément « qu'aucun associé n'a droit à une rémunération pour sa participation à la conduite de l'entreprise de la société ». Par conséquent, toute somme versée et déduite à ce titre dans les états financiers de la société de personnes doit être ajoutée dans le calcul du revenu de la société.

L'ADRC tient à préciser que le bulletin d'interprétation IT-138R a été retiré en 2000 puisqu'une bonne partie des renseignements qu'il contenait n'était plus à jour. On peut trouver les renseignements au sujet du calcul du revenu d'une société de personnes dans le *Guide pour la déclaration de renseignements des sociétés de personnes* (T4068).

Question 6

La prochaine question porte sur la « participation dans une société de personnes ».

Une société en commandite peut émettre diverses unités de la société. L'ADRC accepte-t-elle que le PBR des différentes unités de la société en commandite soit calculé séparément, de la même manière que l'on calcule le PBR des actions détenues dans une société (actions privilégié, actions ordinaires)?

Réponse 6

Non. L'ADRC estime que la participation du contribuable dans une société en commandite est considérée comme **un seul et même bien**. Par conséquent, lors d'une disposition, on calculerait le PBR de la participation dans la société en commandite comme la totalité des unités. Lors d'une disposition partielle, le PBR de la participation dans une société de personnes qui fait l'objet de la disposition serait établi en application du paragraphe 43(1) de la *Loi*.